

# IAS 18

## הכנסות

רו"ח דוד גולדברג, שותף  
רו"ח בועז דהרי, מנהל מחלקה מקצועית  
מאי 2008

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

1

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## כללי

- התקן קובע את כללי ההכרה, המדידה, הצגה וגילוי לגבי הכנסות.
- תקן חשבונאות מספר 25, הכנסות אשר פורסם בחודש פברואר 2006 מבוסס על IAS 18.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

2

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## מטרה

- מטרת התקן היא לקבוע את הטיפול החשבונאי בהכנסות הנובעות מסוגים מסוימים של עסקאות ואירועים.
- הסוגיות העיקריות בטיפול החשבונאי בהכנסות הנן הקביעה מתי להכיר בהכנסות ומדידתן באופן מהימן.



## תחולה

- התקן ייושם בטיפול החשבונאי בהכנסות, הנובעות מהעסקאות והאירועים הבאים:
- מכירת סחורות – הן סחורות שיוצרו על ידי הישות לשם מכירה והן סחורות שנרכשו לשם מכירתן.
- הספקת שירותים; וכן
- שימוש שעושים אחרים בנכסי הישות, המניב:
- ריבית-חיובים בגין שימוש במזומנים או סכומים שחבים לישות.
- תמלוגים- חיובים בגין שימוש בנכסים לזמן ארוך של הישות, לדוגמה פטנטים, סימני מסחר, זכויות יוצרים ותוכנות מחשב; וכן
- דיבידנדים- חלוקות רווחים למחזיקים במכשירים הוניים.



## הכנסות שהוצאו מתחולת התקן

- הסכמי חכירה.
- דיבידנדים מהשקעות המטופלות בשיטת השווי המאזני.
- חוזי ביטוח.
- מימוש נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות או שינוי בשווי ההוגן.
- שינויים בשווי של נכסים שוטפים אחרים.
- הכרה ראשונית ושינויים בשווי ההוגן של נכסים ביולוגיים הקשורים לפעילות חקלאית.
- הכרה ראשונית בתוצרת חקלאית.
- הפקת מחצבים.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

5

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הגדרת הכנסות

- הכנסות הן תזרים חיובי ברוטו של הטבות כלכליות במהלך התקופה, הנובע מהפעילויות הרגילות של הישות כשתזרימים אלה גורמים לגידול בהון העצמי, למעט גידול בהון העצמי הנובע מהשקעות בעלים.
- הכנסות כוללות רק תזרים חיובי כאמור לעיל שהישות קיבלה ולא זכאית לקבל בעבור עצמה. סכומים שנגבו עבור צד שלישי, כגון: מסי מכירה, מסים בגין סחורות ושירותים ומסי ערך מוסף אינם בגדר הכנסות. באופן דומה, ביחסי סוכנות, הסכומים הנגבים עבור הספק העיקרי אינם נחשבים כהכנסות, וההכנסות הן סכום העמלה בלבד.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

6

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## מדידת ההכנסות

- הכנסות ימדדו לפי השווי ההוגן של התמורה שהתקבלה ולא התמורה שהישות זכאית לקבל.
- שווי הוגן הוא הסכום שבו ניתן היה להחליף נכס או לסלק התחייבות, בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון, הפועלים בצורה מושכלת בעסקה שאינה מושפעת מיחסים מיוחדים בין הצדדים.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

7

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## מדידת ההכנסות-המשך

- כאשר התזרים של המזומנים נדחה (עסקת מימון), השווי ההוגן של התמורה ייקבע ע"י היוון כל התקבולים העתידיים בשיעור הריבית הניתן לקביעה באופן הברור ביותר מבין:
  - א. השיעור השורר לגבי מכשיר דומה של מפיק בעל דירוג אשראי דומה; או
  - ב. שיעור ריבית שמנכה את הסכום הנקוב של המכשיר למחיר המכירה הנוכחי במזומן של הסחורות או השירותים.
- ההפרש בין השווי ההוגן והסכום הנקוב של התמורה מוכר כהכנסות ריבית.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

8

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## מדידת ההכנסות-המשך

- החלפת סחורות או שירותים בעלי מהות דומה וערך דומה לא תיחשב כעסקה המניבה הכנסות.
- במקרה של החלפת סחורות או שירותים שאינם דומים ההכנסות נמדדות לפי השווי ההוגן של הסחורות או השירותים שהתקבלו, בהתחשב בסכומי מזומנים כלשהם שהועברו.
- כאשר לא ניתן למדוד באופן מהימן את השווי ההוגן של הסחורות או השירותים שהתקבלו, ההכנסות נמדדות לפי השווי ההוגן של הסחורות או השירותים שניתנו, בהתחשב בסכומי מזומנים כלשהם שהועברו.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

9

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הכרה בהכנסה-מכירת סחורות

- הכנסות ממכירת סחורות תוכרנה כאשר כל התנאים הבאים מתקיימים:
- א. הישות העבירה לקונה את הסיכונים וההטבות המשמעותיים הנובעים מהבעלות על הסחורות;
- ב. הישות אינה שומרת מעורבות ניהולית נמשכת ברמה המיוחסת, בדרך כלל, לבעלות ואינה שומרת את השליטה האפקטיבית על הסחורות שנמכרו;
- ג. סכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן;
- ד. צפוי שההטבות הכלכליות המיוחסות לעסקה יזרמו לישות; וכן
- ה. העלויות שהתהוו או שיתהוו בגין העסקה ניתנות למדידה באופן מהימן.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

10

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הכרה בהכנסה-מכירת סחורות דוגמאות

- מכירות מסוג "חייב והחזק", כאשר המסירה נדחית לבקשת הקונה, אך הבעלות מועברת לקונה והוא מסכים לחיוב.
- ההכנסות מוכרות כאשר הבעלות מועברת לקונה, בתנאי ש:
  - צפוי שהמסירה תתבצע.
  - הפריט נמצא בהישג יד, ניתן לזיהוי ומוכן למסירה לקונה במועד ההכרה במכירה.
- הקונה מאשר במפורש, רצוי בכתב, את הוראת המסירה הנדחית. חלים תנאי תשלום רגילים.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

11

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הכרה בהכנסה-מכירת סחורות דוגמאות-המשך

- **התקנה ובדיקה** – בדרך כלל ההכנסה מוכרת, כאשר הקונה מקבל את הסחורה, וההתקנה והבדיקה הושלמו. עם זאת, הכנסות מוכרות מיידית עם קבלת הסחורה על ידי הקונה אם:
  - תהליך ההתקנה הוא פשוט במהותו.
  - הבדיקה מתבצעת רק למטרת קביעה סופית של מחיר החוזה.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

12

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הכרה בהכנסה-מכירת סחורות דוגמאות-המשך

- **מכירה כאשר לקונה זכות מוגבלת להחזרה** – אם קיימת אי וודאות לגבי אפשרות ההחזרה, ההכנסות מוכרות רק כאשר המשלוח התקבל באופן רשמי על ידי הקונה או כאשר הסחורות נמסרו ותמה תקופת ההחזרה.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

13

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הכרה בהכנסה-מכירת סחורות דוגמאות-המשך

- **הזמנות בגיבן מתקבל תקבול כמקדמה בגין סחורות שאינן מוחזקות במלאי באותו מועד** – ההכנסות מוכרות בעת מסירת הסחורות לקונה.
- **מכירות למתווכים, כגון מפיצים, סוחרים או אחרים למטרת מכירה** – ההכנסות ממכירות כאמור מוכרות, בדרך כלל, בעת העברת הסיכונים וההטבות הנובעים מבעלות. עם זאת, כאשר הקונה פועל למעשה כסוכן, תטופל המכירה כמכירה במשגור.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

14

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הכרה בהכנסה-הספקת שירותים

- כאשר תוצאתה של עסקה הכרוכה בהספקת שירותים ניתנת לאמידה באופן מהימן, ההכנסות המיוחסות לעסקה יוכרו בהתאם לשלב ההשלמה של העסקה בתאריך המאזן.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

15

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הכרה בהכנסה-הספקת שירותים-

### המשך

- תוצאת העסקה ניתנת לאמידה באופן מהימן כאשר כל התנאים הבאים מתקיימים:
  - א. סכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן;
  - ב. צפוי שההטבות הכלכליות המיוחסות לעסקה יזרמו לישות;
  - ג. שלב ההשלמה של העסקה בתאריך המאזן ניתן למדידה באופן מהימן; וכן
  - ד. העלויות שהתהוו במסגרת העסקה והעלויות הנדרשות להשלמתה ניתנות למדידה באופן מהימן.
- כאשר תוצאתה של עסקה, הכרוכה בהספקת שירותים אינה ניתנת לאמידה באופן מהימן, יוכרו ההכנסות עד לגובה ההוצאות בנות השבה שהוכרו.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

16

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון





## הכרה בהכנסה-הספקת שירותים- המשך

- קביעת שלב השלמת העסקה יכולה להתבסס על מגוון שיטות. הישות משתמשת בשיטה המודדת באופן מהימן את השירותים שבוצעו.
- בהתאם למהות העסקה, השיטות עשויות לכלול:
  - א. בחינה של העבודה שבוצעה.
  - ב. השירותים שבוצעו עד לתאריך המאזן כשיעור מכלל השירותים לביצוע.
  - ג. היחס שבין העלויות שהתהוו עד לתאריך המאזן לבין אומדן סך העלויות של העסקה.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

17

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הכרה בהכנסה-הספקת שירותים דוגמאות

- **עמלת התקנה** – ההכנסה מוכרת בהתאם לשלב ההשלמה של ההתקנה, אלא אם עמלת ההתקנה שולית ביחס למכירת המוצר, ובמקרה זה עמלת ההתקנה מוכרת בעת מכירת הסחורות.
- **עמלת שירות הכלולה במחיר המוצר** – סכום זה נדחה ומוכר כהכנסות לאורך התקופה בה מבוצעים השירותים.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

18

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הכרה בהכנסה-הספקת שירותים דוגמאות-המשך

- **דמי זיכיון** – דמי זיכיון עשויים לכלול מתן שירותים ראשוניים ושירותי המשך, ציוד ונכסים מוחשיים אחרים, וידע. בהתאם, דמי זיכיון מוכרים כהכנסות לפי בסיס המשקף את תכליתם (מהות הזיכיון). השיטות הנאותות להכרה בהכנסות מדמי זיכיון הן:
  - הספקה של ציוד ונכסים מוחשיים אחרים – הסכום, המתבסס על השווי ההוגן של הנכסים שנמכרו, מוכר כהכנסות כאשר הפריטים נמסרו או בעת העברת הבעלות.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

19

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הכרה בהכנסה-הספקת שירותים דוגמאות-המשך

- **דמי זיכיון המשך** –
- הספקת שירותים ראשוניים ושירותי המשך – תשלום עבור הספקת שירותים מתמשכים, בין אם כחלק מדמי הזיכיון הראשוניים או כתשלום נפרד, מוכר כהכנסות עם הספקת השירותים. אם התשלום הנפרד אינו מכסה את עלות השירותים המתמשכים בתוספת רווח סביר, חלק מדמי הזיכיון הראשוניים, נדחה ומוכר כהכנסות בעת הספקת השירותים.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

20

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הכרה בהכנסה-הספקת שירותים דוגמאות-המשך

- דמי זיכיון המשך –
- הספקת שירותים ראשוניים ושירותי המשך- (המשך)
- הסכם הזיכיון עשוי לחייב את נותן הזיכיון לספק ציוד, מלאי או נכסים מוחשיים אחרים, במחיר הנמוך מהמחיר שמשלמים אחרים.
- בנסיבות אלה, חלק מדמי הזיכיון הראשוניים, נדחה ומוכר כהכנסות על פני התקופה שבמהלכה סביר שיימכרו הסחורות לזכיון.
- יתרת דמי הזיכיון הראשוניים מוכרת כהכנסות כאשר הושלם למעשה ביצוע כל השירותים הראשוניים ומחויבויות אחרות, הנדרשות מנותן הזיכיון (כגון סיוע בבחירת האתר, הדרכת עובדים, מימון ופרסום).

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

21

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הכרה בהכנסה-הספקת שירותים דוגמאות-המשך

- דמי זיכיון המשך –
- דמי זיכיון מתמשך- דמי זיכיון בגין שימוש בזכויות מתמשכות המוקנות במסגרת ההסכם, או בגין שירותים אחרים המסופקים על פני תקופת ההסכם, מוכרים כהכנסות עם הספקת השירותים או השימוש בזכויות.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

22


ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הכרה בהכנסה-הספקת שירותים דוגמאות-המשך

- **עמלת שירותים פיננסיים**- ההכרה בהכנסות בגין עמלת שירותים פיננסיים תלויה בתכליתה ובבסיס הטיפול החשבונאי במכשיר פיננסי מיוחס כלשהו. תיאור עמלת שירותים פיננסיים אינו מצביע בהכרח על מהותם ותוכנם של השירותים שסופקו. לפיכך יש להבחין בין סוגים שונים של עמלות :


MOORE STEPHENS  
23 ISRAEL

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון 

## הכרה בהכנסה-הספקת שירותים דוגמאות-המשך

- **א.עמלה המהווה חלק בלתי נפרד משיעור הריבית האפקטיבי של המכשיר הפיננסי**- עמלה זו מטופלת,בדרך כלל, כתיאום של שיעור הריבית האפקטיבי. עם זאת, אם המכשיר הפיננסי נמדד בשווי הוגן כאשר שינויים בשווי הוגן מורכים ברווח או הפסד, העמלות מוכרות כהכנסות כאשר המכשיר מוכר לראשונה.
- **1.עמלת הקצאה שהתקבלה על ידי הישות,אשר קשורה ליצירתו או לרכישתו של מכשיר פיננסי שאינו מסווג במסגרת IAS 39 כנכס פיננסי בשווי הוגן דרך רווח והפסד**- עמלה זו עשויה לכלול תגמול בגין פעילויות כגון הערכת מצבו הכספי של הלווה,הערכה ורישום של ערבויות וכו.העמלה ביחד עם העלויות הישירות הקשורות נדחית ומוכרת כהתאמה לשיעור הריבית האפקטיבי.

MOORE STEPHENS  
24 ISRAEL

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון 

## הכרה בהכנסה-הספקת שירותים דוגמאות-המשך

- **2. עמלת מחויבות ליצירת הלוואה שהתקבלה על ידי הישות כאשר המחויבות למתן הלוואה אינה בתחולת IAS 39 - אם צפוי שהישות תתקשר בהסדר הלוואה מסוים והמחויבות למתן הלוואה אינה בתחולת IAS 39, עמלת המחויבות שהתקבלה תיחשב כתגמול בגין מעורבות נמשכת ברכישת מכשיר פיננסי. עמלת המחויבות יחד עם העלויות הישירות הקשורות נדחית ומוכרת כתיאום לשיעור הריבית האפקטיבי. אם המחויבות פוקעת ללא העמדת הלוואה, העמלה מוכרת בעת פקיעת המחויבות.**

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

25

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הכרה בהכנסה-הספקת שירותים דוגמאות-המשך

- **ב. עמלה הנצמחת עם הספקת השירותים-**
- **1. עמלה בגין מתן שירות להלוואה-העמלה מוכרת כהכנסה עם הספקת השירותים.**
- **2. עמלת מחויבות ליצירת הלוואה כאשר המחויבות למתן הלוואה אינה בתחולת IAS 39 - אם אין זה סביר שהישות תתקשר בהסדר הלוואה מסוים והמחויבות למתן הלוואה אינה בתחולת IAS 39, עמלת המחויבות מוכרת כהכנסות על בסיס יחסי לזמן על פני תקופת המחויבות.**

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

26

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הכרה בהכנסה-הספקת שירותים דוגמאות-המשך

- ג.עמלה הנצמחת עם ביצוע פעולה משמעותית-העמלה מוכרת כהכנסות עם השלמת הפעולה המשמעותית, כגון:
  - 1.עמלה בגין הקצאת מניות ללקוח – העמלה מוכרת כהכנסות עם הקצאת המניות.
  - 2.עמלת השמה בגין הסדרת הלוואה בין לווה למשקיע- העמלה מוכרת כהכנסות עם הסדרת הלוואה.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

27

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הכרה בהכנסה-ריבית, תמלוגים או דיבידנדים

- הכנסות ריבית, תמלוגים או דיבידנדים, הנובעות משימוש שעושים אחרים בנכסי הישות, יוכרו כאשר צפוי שההטבות הכלכליות המיוחסות לעסקה יזרמו לישות, וכן סכום ההכנסות ניתן למדידה באופן מהימן.
- ההכנסות יוכרו כדלקמן:
  - א.ריבית תוכר תוך שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית.
  - ב.תמלוגים יוכרו על בסיס צבירה בהתאם להוראות ההסכם הרלוונטי; וכן
  - ג.דיבידנדים יוכרו כאשר זכותו של בעל המניות לקבלת תשלום התגבשה.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

28

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הכרה בהכנסה תמלוגים - דוגמאות

- עמלת רישיון ותמלוגים – עמלות ותמלוגים המשולמים בגין השימוש בנכסי ישות (כגון סמלים מסחריים, פטנטים, תוכנת מחשב, וכו.) מוכרים, בדרך כלל, בהתאם למהות ההסכם. מבחינה מעשית, ההכרה בהכנסות עשויה להתבצע על בסיס שיטת הקו – הישר על פני תקופת ההסכם. לדוגמה, אם למקבל הרישיון הוקנתה הזכות להשתמש בטכנולוגיה מסוימת על פני תקופה מוגדרת.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

29

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## גילוי

- א. המדיניות החשבונאית שאומצה לגבי ההכרה בהכנסות, כולל השיטות שאומצו בקביעת שלב ההשלמה של עסקאות הכרוכות בהספקת שירותים.
- ב. הסכום של כל סוג משמעותי של הכנסות שהוכרו במהלך התקופה.
- ג. הסכום של הכנסות, שנבעו מהחלפת סחורות או שירותים שנכללו בכל אחד מהסוגים המשמעותיים של הכנסות.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

30

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הבדלים לעומת תקן 25

- בסעיף התחולה בתקן 25 נקבע כי התקן אינו חל על הכנסות הנובעות מהקמת בניינים למכירה.
  - על פי תקן 25 כאשר ללקוח יש זכות החזרה ההכנסה מוכרת אם מתקיימים כל התנאים להכרה בהכנסות וכן שני התנאים הבאים:
    - א. הרוכש שילם למוכר, או שהרוכש מחויב לשלם למוכר, ללא תלות בהצלחת מכירתו של המוצר על ידי הרוכש.
    - ב. ניתן לאמוד באופן סביר את ההחזרות העתידיות.
- על פי IAS 18 אם קיימת אי וודאות לגבי אפשרות ההחזרה, ההכנסות מוכרות רק כאשר המשלוח התקבל באופן רשמי על ידי הקונה או כאשר הסחורות נמסרו ותמה תקופת ההחזרה.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

31

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## רשות ניירות ערך: עסקת מכירה או מתן שירותים הכוללת עסקת מימון

- רקע – היות ותקן 25 לא פירט מתי תיחשב עסקת מכירת סחורות או מתן שירותים כעסקה שכוללת גם עסקת מימון, החליט סגל הרשות לפרסם עמדתו בסוגיה זו. (החלטה 3-11 מאי 2006)
- הסוגיה- מהם תנאי האשראי שניתנו לקונה במסגרת עסקת מכירה או מתן שירותים, אשר יוצרים הסדר הכולל עסקת מימון, ואשר מחייבת היוון של התקבולים בגין העסקה בהתאם להוראות תקן 25.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

32

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון





## רשות ניירות ערך: עסקת מכירה או מתן שירותים הכוללת עסקת מימון-המשך

- החלטה- בחינת קיומה של עסקת מימון כחלק מעסקת מכירת הסחורות או מתן השירותים, מבוססת על הערכה איכותית וכמותית של תנאי העסקה. הבחינה צריכה להיעשות על רקע הסביבה הכלכלית בה פועל התאגיד, ובכלל זה תנאי האשראי המקובלים בענף ובתחום הפעילות, מדיניות התאגיד בקשר עם מתן אשראי ללקוחות וההיסטוריה של מתן אשראי ללקוחות על ידו, ולא קיומן של חלופות תשלום לאותה העסקה הכוללות תמורה שונה בהינתן תנאי אשראי שונים.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

33

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## רשות ניירות ערך: עסקת מכירה או מתן שירותים הכוללת עסקת מימון-המשך

- החלטה (המשך) – מקום בו העניק תאגיד לקונה אשראי לתקופת אשראי צפויה העולה על תקופת האשראי המקובלת או שלצד העסקה קיימת חלופת תשלום, הרי שעסקת המכירה או מתן השירותים כוללת בתוכה עסקת מימון, ועל כן על התאגיד להוון התקבולים העתידיים שזכאי לקבל בגין העסקה, בהתאם להוראות סעיף 11 לתקן 25.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

34

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## רשות ניירות ערך: עסקת מכירה או מתן שירותים הכוללת עסקת מימון-המשך

- החלטה (המשך) – סגל הרשות מבהיר כי חזקה הניתנת לסתירה היא, שעסקה במסגרתה ניתן לקונה אשראי לתקופת אשראי צפויה העולה על ארבעה חודשים (שוטף + 90) היא עסקה הכוללת עסקת מימון, ומחייבת היוון של התקבולים העתידיים שזכאי התאגיד לקבל בגין העסקה, למעט במקרים בהם תקופת האשראי המקובלת בענף בו פועל התאגיד הינה שונה.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

35

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הבהרה מספר 8 דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו

- מטרת ההבהרה לסייע בקביעת הסימנים שעל פיהם יש להחליט אם הישות תדווח על הכנסותיה על בסיס ברוטו או על בסיס נטו.
- בסיס ברוטו- הסכום ברוטו שמחויב בו הלקוח.
- בסיס נטו - הסכום בו מחויב הלקוח, בניכוי הסכום ששולם לספק המוצרים או השירותים (הסכום נטו שהתקבל).

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

36

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הבהרה מספר 8 דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו-המשך

- הטיפול החשבונאי – ישות הפועלת כסוכנת או כמתווכת מבלי לשאת בסיכונים ובתשואות הנגזרים מהעסקה, תציג את הכנסותיה על בסיס נטו. לעומת זאת, ישות הפועלת כספק עיקרי ונושאת בסיכונים ובתשואות הנגזרים מהעסקה תציג את הכנסותיה על בסיס ברוטו.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

37

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הבהרה מספר 8 דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו-המשך

- סימנים המצביעים על כך שיש לדווח על בסיס ברוטו:
  - א. הישות היא המחויבת העיקרית בעסקה.
  - ב. לישות אחריות כללית לסיכון המלאי.
  - ג. לישות יש יכולת לקבוע את מחיר העסקה.
  - ד. הישות משנה את המוצר או מבצעת חלק מהשירות.
  - ה. לישות היכולת לבחור את ספק המוצר או השירות.
  - ו. הישות מעורבת בתהליך אפיון המוצר או השירות.
  - ז. הישות נושאת בסיכון להפסד פיזי של המלאי.
  - ח. הישות נושאת בסיכון אשראי.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

38

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הבהרה מספר 8 דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו-המשך

- **הישות היא המחויבת העיקרית בעסקה-** אם הישות אחראית למילוי ההסכם לרבות הספקת המוצר או השירות הנדרש על ידי הלקוח, הרי שיש בכך **ראיה חזקה** לכך שהישות נושאת בסיכונים ובתשואות הנובעים מהעסקה ולפיכך, עליה לדווח על הכנסותיה על בסיס ברוטו. מצגים, המבוצעים על ידי ישות במהלך השיווק ותנאי חוזה המכירה, מספקים בדרך כלל, ראיות לכך שהישות או שהספק אחראיים להספקת המוצר או השירות שהוזמן. האחריות למשלוח המוצר, שהוזמן על ידי הלקוח, כשלעצמה אינה בגדר אחריות למילוי ההסכם.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

39

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הבהרה מספר 8 דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו-המשך

- **לישות אחריות כללית לסיכון המלאי (לפני הזמנת הלקוח או במקרה של החזרות)-** סיכון הנובע ממלאי הוא **ראיה חזקה** לכך שהישות נושאת בסיכונים ובתשואות הנובעים מהעסקה ולפיכך, עליה לדווח על הכנסותיה על בסיס ברוטו. סיכון כללי בגין מלאי קיים, בדרך כלל, אם הישות אחראית על המלאי לפני שהוא הוזמן על ידי הלקוח, או שהיא תשא באחריות על המלאי בעתיד אם יוחזר המלאי על ידי הלקוח ובעקבות ההחזרה, הלקוח יהיה זכאי להחזר כספי. כדי לבחון סימן זה, יש לבחון את ההסדר בין הישות לספק, אשר ייתכן ויפחית את אחריות הישות ואף יבטלה כליל.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

40


ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הבהרה מספר 8 דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו-המשך

- סימנים המצביעים על כך שיש לדווח על בסיס נטו:
  - א.הספק (ולא הישות) הוא המחויב העיקרי בעסקה.
  - ב.סכום הרווח של הישות הוא קבוע.
  - ג.הספק (ולא הישות) נושא בסיכון אשראי.


MOORE STEPHENS  
41 ISRAEL

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון 

## הבהרה מספר 8 דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו-המשך

- **הספק (ולא הישות) הוא המחויב העיקרי בעסקה**- מחויבות הספק או הישות להספקת המוצר או השירות הנדרש על ידי הלקוח היא **ראיה חזקה** שלספק או לישות תפקיד משמעותי בעסקה. אם הספק (ולא הישות) אחראי למילוי ההסכם, לרבות הספקת המוצר או השירות הנדרש על ידי הלקוח, עובדה זו יכולה להעיד על כך שהישות אינה נושאת בסיכונים ובתשואות כספק עיקרי בעסקה ולפיכך, עליה לדווח על הכנסותיה על בסיס נטו. מצגים, המבוצעים על ידי ישות במהלך השיווק ותנאי חוזה המכירה, מספקים בדרך כלל, ראיות באשר לאחראי להספקת המוצר או השירות הנדרש מנקודת מבטו של הלקוח.

MOORE STEPHENS  
42 ISRAEL

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון 

## הבהרה מספר 8 דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו-המשך

- **סכום הרווח של הישות הוא קבוע-** אם הישות מקבלת סכום קבוע לכל עסקה ללא התחשבות בסכום בו מחויב הלקוח, או שהישות זכאית לאחוז קבוע מהסכום בו מחויב הלקוח, עובדה זו יכולה להעיד על כך שהישות היא סוכנת ולפיכך, עליה לדווח על הכנסותיה על בסיס נטו (כלומר, על פי הסכום המתקבל).

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

43

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הבהרה מספר 8 דיווח הכנסות על בסיס ברוטו או על בסיס נטו-המשך

- כאשר קיימים סימנים הן לדיווח על בסיס ברוטו והן לדיווח על בסיס נטו, יש לבחון את הסימנים לפי מידת חשיבותם בנסיבות המקרה, וזאת מאחר ויש סימנים המצביעים באופן ברור יותר על אופי המעורבות של הישות בעסקה. כך לדוגמה, מחויבות עיקרית בעסקה, אחריות כללית לסיכון המלאי וכן אופן קביעת הרווח של הישות (האפשרות של הישות לקבוע את המחיר) עשויים להוות סימנים משמעותיים יותר לגבי בסיס הדיווח לעומת סימנים של סיכון להפסד פיזי של מלאי וסיכון אשראי, אשר להם משקל נמוך יותר.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

44

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הבהרה מספר 9 הכנסות מעסקאות תוכנה

- תנאי ההכרה בהכנסות מעסקאות תוכנה אינם שונים בעיקרון מתנאי ההכרה בהכנסות שנקבעו בתקן חשבונאות מספר 25. יחד עם זאת, עקב קיומם של מאפיינים ייחודיים לעסקאות תוכנה, עלה הצורך בהבהרה זו, הדנה בהכנסות מעסקאות תוכנה וזיהוי רכיבי עסקאות תוכנה וקובעת את אופן בחינת היבטים מסוימים של תנאי ההכרה בהכנסות.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

45

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הבהרה מספר 9 - עסקאות תוכנה מכירת סחורות – תנאי המסירה

- מסירת תוכנה עשויה להתבצע באופנים הבאים:
- א. העברה פיזית של קלטת, דיסק או אמצעי אחר.
- ב. העברה אלקטרונית.
- ג. מתן זכויות שימוש בתוכנה, ללא העברה פיזית של התוכנה.
- ד. הרשאה לשכפל העתקים קיימים, אשר הינם בחזקת הלקוח.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

46

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



## הבהרה מספר 9 - עסקאות תוכנה מכירת סחורות – תנאי המסירה-המשך

- **עסקאות תוכנה הכוללות מספר עותקים** – עסקאות בהן תמורת הרישיון תשולם ללא קשר למספר העותקים אשר יסופקו ללקוח או ישוכפלו על ידו, תנאי המסירה מתקיים עם מסירת העותק הראשון של התוכנה או מסירת תוכנת המקור. עסקאות בהן תמורת הרישיון תשולם לפי מספר העותקים אשר יסופקו ללקוח או ישוכפלו על ידו, תנאי המסירה מתקיים עם מסירת העותקים או שכפולם על ידי הלקוח.

MOORE STEPHENS  
47 ISRAEL

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון

## הבהרה מספר 9 - עסקאות תוכנה מכירת סחורות – תנאי המסירה-המשך

- **קודי הרשאה** – בעסקאות תוכנה שכוללות שימוש בקודי הרשאה ("מפתחות"), אי מסירת המפתחות עלולה לפגוע בקיומו של תנאי המסירה. עם זאת תנאי המסירה מתקיים אם מתקיימים כל התנאים הבאים:
- א. הלקוח רכש רישיון לתוכנה והישות מסרה גרסת תוכנה שניתנת לשימוש מלא, למעט המפתחות.
- ב. התחייבות הלקוח לשלם בעבור התוכנה ותנאי התשלום, כולל עיתוי התשלום, אינם מותנים במסירת המפתחות.
- ג. הישות תאכוף את זכותה לגביית התשלומים לפי תנאי ההסכם המקורי ואינה בעלת היסטוריה של היעדר אכיפת זכות זו.

MOORE STEPHENS  
48 ISRAEL

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון



# סיום

תודה על ההקשבה.

MOORE STEPHENS  
ISRAEL

49

ליאון, אורליצקי ושות'  
רואי חשבון

